

# Impuesto de industria y comercio en el sector salud: análisis jurisprudencial y perspectivas actuales\*

## Industry and Commerce Tax in the Health sector: jurisprudential analysis and current perspectives

DANIELA CASTILLO BONNET<sup>1</sup>

### Sumario

Introducción. I. Nociones generales del sistema de salud colombiano. II. Impuesto de Industria y Comercio: análisis del supuesto de no sujeción del sector salud. III. Principales problemas jurídicos. A. Aspecto subjetivo como criterio de no sujeción. B. Aspecto material como criterio de no sujeción. C. Naturaleza de los recursos no sujetos a ICA. IV. Perspectivas actuales. A. Reforma al sistema de salud: impacto respecto del supuesto de no sujeción B. Reforma Tributaria (Ley 1819 de 2016): impacto respecto del supuesto de no sujeción. V. Conclusiones. Bibliografía.

### Resumen

El presente artículo se centra en un estudio crítico de las posiciones jurídicas que se han suscitado en el Consejo de Estado y la Corte Constitucional respecto del Impuesto de Industria y Comercio en el sector salud a partir de la entrada en vigencia de Constitución Po-

lítica de Colombia de 1991. En primer lugar, se realizará un arqueo normativo del sistema de salud en Colombia y, paralelamente, se describirá de manera general el Impuesto de Industria y Comercio, con especial referencia en el supuesto de no sujeción enfocado en sector salud, para luego estudiar los principales problemas jurídicos y de interpretación que se han venido presentando en el transcurso de los últimos años con relación al objeto de estudio, y finalmente se aportarán las conclusiones pertinentes.

**Palabras clave:** Impuesto de Industria y Comercio, Sistema de Salud Colombiano, Análisis jurisprudencial.

### Abstract

This article focuses on a critical study of the legal positions that have arisen within the Council of State and the Constitutional Court regarding the tax on industry and commerce in the Health sector, from the entry into force

\* DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n12.09>

<sup>1</sup> Abogada, de la Universidad Externado de Colombia. Correo-e: [daniela.bonnet@gmail.com](mailto:daniela.bonnet@gmail.com).

of the Political Constitution of Colombia. 1991. Firstly, a regulatory framework of the Health System in Colombia was carried out and, in parallel, the sector of industry and commerce was described in a general way, with special reference in the assumption of not being focused on the health sector, for then study the main legal and interpretation problems that were presented in the course of recent years in relation to the object of study and finally provided the relevant conclusions.

**Keywords:** Industry and commerce tax, Colombian Health System, jurisprudential analysis.

### Tabla de abreviaturas:

ICA: Impuesto de Industria y Comercio.

SGSSS: Sistema General de la Seguridad Social.

POS: Plan Obligatorio de Salud.

RED: Red Integral de Prestadores de Servicios.

### Introducción

El sistema de salud en Colombia ha tenido una gran transformación en los últimos años. El sistema ha sido modificado para adaptarse a las nuevas condiciones surgidas, ampliar la cobertura y proporcionar un servicio más asequible para toda la población, pues además de ser un servicio garantizado por el Estado, vale la pena resaltar que hoy en día ya se encuentra reconocido y regulado como derecho fundamental en nuestro ordenamiento, por la Ley 1751 de 2015.

De su parte, el Impuesto de Industria y Comercio (en adelante, ICA) es un tributo

local que grava los ingresos ordinarios y extraordinarios percibidos por actividades industriales, comerciales y de servicios. En este orden de ideas, en principio, la actividad de salud debería estar sujeta al ICA, pues reúne los elementos descritos en la norma para ser gravada con el mencionado impuesto territorial.

Sin embargo, debido a la importancia que tiene este derecho y en aras de proteger los recursos destinados a la prestación del servicio de salud como lo dispone la Constitución Política de Colombia, la cual en su artículo 48 establece una prohibición para utilizar los recursos de las instituciones de la Seguridad Social para fines diferentes a ella. Del mismo modo, como lo había establecido el legislador de 1983 con la Ley 14 de este mismo año en el literal d del numeral dos del artículo 39, en la que prohibió gravar con el Impuesto de Industria y Comercio a “Clínicas y hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud”.

No obstante lo anterior, la aplicación normativa no ha resultado ser una tarea fácil, en gran parte debido a las constantes reformas que ha tenido el sistema de salud colombiano frente a una norma obsoleta y abstracta que no cubre la totalidad de supuestos que se presentan en el sistema actual. Esto ha generado gran confusión y así mismo ha desencadenado diversos problemas jurídicos, principalmente de interpretación, reflejados en los distintos pronunciamientos de las altas cortes.

Dicho esto, la falta de claridad en la ley que regula el ICA, el cambio de legislación que se ha presentado en los últimos años en el sector salud, junto con los vacíos norma-

tivos y los problemas de interpretación reflejados en los fallos del Consejo de Estado y la Corte Constitucional respecto del tema, hacen evidente la necesidad de estudiar detalladamente la generación del tributo en diferentes escenarios relacionados con la prestación del servicio de salud.

### **I. Nociones generales del sistema de salud colombiano**

La Constitución Política de 1991, en sus artículos 44 y 49, consagra el derecho a la salud como inherente a la persona; su naturaleza pertenecía a la de un derecho meramente prestacional, el cual debía ser garantizado por el Estado. Luego, pasó a ser reconocido como un derecho fundamental por conexidad y hoy en día es reconocido por la Ley 1751 de 2015 como un derecho fundamental tutelado por el ordenamiento jurídico.

Tratándose de un servicio que debe ser de obligatoria prestación por parte del Estado, se han implementado políticas (Ley 100 de 1993) en aras de garantizarlo a toda la población, teniendo como base los principios de universalidad, eficiencia y solidaridad consagrados en la Constitución Política como fundamentos de la Seguridad Social.

Tales han sido la protección que ha tenido este derecho y los recursos destinados a la prestación de este servicio, que existe, en primer lugar, una norma de rango constitucional que prohíbe expresamente que los recursos de las instituciones que conforman el sistema nacional de salud sean destinados a fines diferentes a su objeto<sup>2</sup> y, por otro lado, en materia tributaria, el literal d, artículo 39 de la Ley 14 de 1983, establece una

prohibición para gravar con ICA las clínicas y hospitales adscritos y vinculados a aquel.

Dicho lo anterior, a simple vista se pueden evidenciar posibles problemas jurídicos relacionados con la aplicación de una norma tributaria obsoleta frente a un sistema de salud cambiante. Cabe resaltar que la no sujeción a la que se refiere el literal d del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo, pues prohíbe someter a gravamen las entidades mencionadas en dicho precepto normativo. No obstante, en diferentes ocasiones, la interpretación y el alcance normativo de esta disposición no son los mismos.

Por lo anterior, se hace necesario poner especial atención en la composición subjetiva que ha tenido el sistema de salud con los años, esto es, entender qué tipo de entidades hacen parte del sector salud (clínicas y hospitales vinculados al sistema nacional de salud) para así poder interpretar de la manera más apropiada el alcance de la norma tributaria de conformidad con la composición y el funcionamiento del sistema de salud vigente.

Para comenzar con el estudio de la composición del sector de la salud en Colombia, en aras de entender el alcance del carácter subjetivo de la mencionada norma tributaria, es importante remitirse a la Ley 10 de 1990. En primer lugar, porque crea el Sistema Nacional de Salud, reformando así el anterior y, por otro lado, con relación a nuestro objeto de estudio, el sistema de salud queda integrado por las entidades mencionadas en los artículos 4 y 5 de la misma ley, de naturaleza pública y privada.

<sup>2</sup> Constitución Política de Colombia, artículo 48.

Seguidamente, con la reforma introducida por la Ley 100 de 1993, en su artículo 155 se consagra una lista de las entidades que se consideran integrantes del SGSSS. Llama la atención lo referente a las instituciones, pues se vuelve al modelo enunciativo que traía el sistema anterior y en este nuevo listado no se incluyen algunas entidades de naturaleza privada consideradas por la Ley 10 de 1990. Como consecuencia, esta exclusión genera confusión y da lugar a que se presenten distintas interpretaciones al respecto, especialmente en el momento de analizar si se deben gravar con ICA dichas entidades que si bien prestan servicios de salud, no se encuentran consideradas en la norma.

Por otro lado, se tiene que la Ley 100 de 1993 crea el Sistema General de Seguridad Social en Salud, el cual se encuentra integrado por dos clases de regímenes: el contributivo y el subsidiado. El primero, destinado a la población que cuenta con capacidad de pago, y el segundo, creado con el propósito de prestar un servicio de salud a la población menos favorecida. Dichos servicios son proporcionados por mandato de la ley por las Entidades Promotoras de Salud (EPS), las Administradoras del Régimen Subsidiado y las Instituciones Promotoras de Salud (IPS). A estas, el Gobierno les reconoce una unidad de pago por capitación (UPC) para su financiamiento y la prestación de servicios incluidos en un Plan Obligatorio de Salud (POS).

Respecto de este último punto, cabe mencionar que los servicios a los que tienen derecho los afiliados a ambos regímenes se encuentran enlistados en un POS y limitados por un No POS, que trae los servicios no incluidos. Esto sin dejar de lado, que los afiliados al régimen contributivo pueden afiliarse opcionalmente a Planes Adicionales.

Así funciona a grandes rasgos el SGSSS que trae la Ley 100 de 1993. Sin embargo, pese a los esfuerzos por procurar implementar un sistema con mayor cobertura y más equitativo de conformidad con los objetivos y fines planteados por la mencionada ley, el sistema ha venido presentando fallas de funcionamiento, entre otras, el manejo de los recursos, el financiamiento de las redes de servicios, problemas de acceso y falta de actualización del POS (Ministerio de Salud y de Protección Social, 2013).

Lo comentado se suma al impacto que ha generado el reconocimiento de la salud como un derecho fundamental y da lugar a una redefinición del SGSSS, lo cual es reglamentado actualmente por el Decreto Único Reglamentario 780 de 2016.

Como ya se mencionó, es necesario prestar especial atención a la trayectoria y reformas que ha tenido el sistema de salud en cuanto a su composición y funcionamiento, pues del entendimiento de este depende la comprensión de los problemas jurídicos que se expondrán posteriormente, relacionados con el tema de la no sujeción a ICA en el sector de la salud. Este ha sido un tema polémico, que ha tenido diversas interpretaciones y posturas encontradas especialmente entre corporaciones o en el interior de las mismas.

## **II. Impuesto de Industria y Comercio: análisis del supuesto de no sujeción del sector salud**

El Impuesto de Industria y Comercio (ICA) es un impuesto territorial regulado por la Ley 14 de 1983, que grava actividades económicas de naturaleza comercial, industrial y de servicios, tal y como lo establece la descripción del hecho generador consagrada en el

artículo 32 de la mencionada ley<sup>3</sup>, teniendo en cuenta que la definición contenida responde a una connotación de carácter objetivo, en la medida en que hace prevalencia a la realización de la actividad más que a los sujetos (Piza, 2016, p. 141).

Por tratarse de un impuesto territorial, el ente recaudador del impuesto o sujeto activo es el correspondiente municipio en el cual se realice la actividad y el sujeto pasivo resulta ser aquel que ejecute alguna de las actividades contempladas en la norma, pues como se mencionó anteriormente, la norma que lo regula le da primacía al aspecto material sobre el subjetivo. De este modo, la causación del impuesto ocurre con la realización de la actividad, el cual, de conformidad con la forma en la que se liquida, se trata de un impuesto de período anual (Piza, 2016, p. 166).

Por otro lado, cuando nos referimos a un supuesto de no sujeción, cabe recordar que este no hace parte de la definición de hecho generador del tributo, sino a delimitación negativa del elemento objetivo o subjetivo del mismo (Piza, 2015, p. 334). Así, pues, como se mencionó en acápites anteriores, el literal d, artículo 39 de la Ley 14 de 1990 contempla un supuesto de no sujeción al ICA para “clínicas y hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud”, es decir, de carácter subjetivo. Esto tiene una consecuencia jurídica y es que “de su realización no se derivan las consecuencias jurídicas asociadas al hecho generador, pues este nunca se realiza y, por tanto, no nace a la

vida jurídica la relación jurídico-tributaria” (Piza, 2015, p. 335).

El problema radica básicamente en que las interpretaciones en torno a la norma que regula la no sujeción no solo se han analizado desde la perspectiva del carácter subjetivo, obedeciendo al sentido literal de la disposición, sino también, y vale la pena mencionarlo desde ahora, se ha llegado a excluir de ICA a partir de un supuesto objetivo que no se encuentra explícito en la misma. Es por esto que se hace necesario el estudio de los diferentes problemas jurídicos que han surgido a partir de esta ambivalencia normativa, los cuales se expondrán a continuación.

### III. Principales problemas jurídicos

En esta parte del artículo se van a analizar las distintas problemáticas que han surgido en torno al alcance y la aplicación de la normatividad que regula los supuestos de no sujeción de ICA en materia de salud. Para esto y con el fin de proporcionar un escenario más claro, se ha decidido realizar el análisis jurisprudencial atendiendo a la naturaleza de los criterios subjetivo, objetivo y otros, para de este modo poder tener una visión panorámica del objeto de estudio.

#### *A. Aspecto subjetivo como criterio de no sujeción*

Dentro de este marco, resulta de gran importancia determinar qué tipo de entidades se consideran prestadoras de servicios de salud

<sup>3</sup> Ley 14 de 1983, Artículo 32º.- “El Impuesto de Industria y Comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”.

a efectos de distinguir si son o no sujetos pasivos del ICA, de acuerdo con el artículo 39 numeral 2) literal d) de la Ley 14 de 1983. Cabe mencionar que de esta disposición se derivan diversos tipos de irregularidades. En primer lugar, como lo mencionamos de conformidad con el tenor literal de la disposición, se trata de un supuesto de no sujeción de carácter subjetivo, pues se refiere solo a las clínicas y hospitales adscritos o vinculados al sistema de salud. Por otro lado, los regímenes posteriores de salud incluyen otro tipo de entidades y, de su parte, el Consejo de Estado, en sus más recientes pronunciamientos, lo interpreta de una manera diferente, lo cual nos lleva al siguiente punto de análisis.

Recordando un poco la trayectoria del sistema de salud, la Ley 10 de 1990 trae un listado taxativo de aquellas entidades que se consideran parte del sistema de salud. Luego, esto se reforma con la Ley 100 de 1993, la cual introduce un artículo en donde incluye nuevamente entidades que se consideran integrantes del SGSSS y deja por fuera entidades reconocidas en el régimen anterior como las asociaciones sin ánimo de lucro, las fundaciones y las corporaciones. Sin embargo, el Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 2 de marzo de 2001, Exp. 10888, concluye:

La prestación de servicios de salud por parte de entidades privadas, tales como las asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, hace parte del sistema nacional de salud.

En este mismo sentido, se pronunció el Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 1 de enero de 2006, Exp. 15291, así:

A los municipios les está prohibido gravar con el Impuesto de Industria y Comercio a los “hospitales adscritos y vinculados al sistema nacional de salud”, expresión que comprende y debe entenderse, como aquellas entidades e instituciones promotoras y prestadoras de servicios de salud, de naturaleza pública y privada, que componen el Sistema General de Seguridad Social en Salud.

Finalmente, en uno de sus más recientes fallos, se ratifican las posiciones anteriores y se aplica una interpretación teleológica de la disposición, para así incluir las entidades que no quedaban cobijadas en la norma desde la literalidad de la misma. Así lo expresó el Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 17 de marzo de 2016, Exp. 20933.

La no sujeción del artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 es de carácter subjetivo, pues, según el artículo 32 de la ley citada, son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho y la intención del legislador fue la de no someter a las entidades de salud al cumplimiento de ninguna de las obligaciones sustanciales ni formales relacionadas con el impuesto de industria y comercio, sin que hubiera hecho alguna precisión en cuanto al origen de los recursos que manejan.

De conformidad con lo expuesto, se puede llegar a concluir que la interpretación que se le debe dar al artículo 39 numeral 2 literal d) de la Ley 14 de 1983 debe incluir aquellas entidades que prestan servicios de salud, sin tener en cuenta otro tipo de criterios como, por ejemplo, la calidad de los recursos percibidos, para considerarlas parte del sistema de salud y, en consecuencia, ser cobijadas por la mencionada disposición.

### ***B. Aspecto material como criterio de no sujeción***

El Consejo de Estado no solo ha tenido en cuenta la naturaleza jurídica de las entidades que integran el sistema de salud para establecer si se encuentran o no cobijadas dentro del supuesto de no sujeción de ICA. Otro de los aspectos que ha tenido en cuenta en sus pronunciamientos ha sido el aspecto material, es decir, la actividad que realiza cada una de las entidades, la cual, y vale la pena mencionarlo desde ahora, debe centrarse únicamente en la prestación de servicios de salud, como lo vamos a estudiar posteriormente.

El SGSSS de la Ley 100 de 1993 trae un catálogo de servicios incluidos en el POS, otros catalogados como No POS y, por otro lado, unos planes complementarios, lo cual ha generado confusión a la hora de aplicar la no sujeción, pues se ha llegado a considerar que esta solo cobija los servicios prestados dentro del POS y que, por lo tanto, estarían sometidas a ICA las entidades respecto de los otros servicios. No obstante lo anterior, el Consejo de Estado ha considerado que la exoneración no se limita a los servicios del POS, sino a los servicios de salud en general (Consejo de Estado, sección cuarta, sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914).

La no sujeción dispuesta tanto en la Ley 14 de 1983 como el Decreto 352 de 2002, no está condicionada a que los servicios prestados correspondan a los contenidos en el POS, pues el beneficio se dirige a no gravar el ingreso que proviene directamente como retribución del servicio de salud que prestan los hospitales y clínicas.

Si bien la no sujeción de la que trata la norma es de carácter subjetivo pues va destinada a aquellas entidades que forman parte del SGSSS, no existe una norma que distinga los tipos de ingresos percibidos por las entidades de salud para así poder diferenciar aquellos que se encuentran cobijados por la no sujeción de aquellos que deben ser gravados por el impuesto, lo cual ha desencadenado indeterminación y que las interpretaciones al respecto se hayan dado en distintos sentidos.

Así mismo lo expresó el Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 11 de junio de 2014, Exp. 20117, considerando que dentro de los servicios de salud no solo se encuentran considerados los del POS y, de este modo, no pueden catalogarse dentro una actividad industrial o comercial los que se encuentran por fuera de este.

El argumento de la demandada, en cuanto sostiene que los servicios médicos prestados por fuera del Plan Obligatorio de Salud (POS) deben ser gravados con ICA, equivale a convertir automáticamente la prestación de servicios de salud en actividades comerciales cuando ello no se desprende de la normativa que rige el Impuesto de Industria y Comercio para las clínicas y hospitales pues, se reitera, solo serán gravables las actividades que estas instituciones realicen si son industriales y comerciales, y sin que por el hecho de tratarse de servicios prestados fuera del POS dejen de tener la condición de “servicios” propios de estas instituciones que es sobre lo que recae la no sujeción al tributo.

Sin embargo, parece ser que la discusión sobre este aspecto no se resuelve simplemente



te teniendo en cuenta una categoría general de prestación de servicios de salud como criterio de no sujeción, pues como lo ha revelado en un pronunciamiento posterior el Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 17 de marzo de 2016, Exp. 20933, la prestación de servicios de optometría, cirugía láser y exámenes de diagnóstico sí son sujetos al tributo.

En efecto, no se advierte que los ingresos que la actora obtuvo por concepto de la prestación de servicios de optometría, cirugía, cirugía láser, cirugía ARS y exámenes de diagnóstico correspondan a *la prestación de servicios de salud dentro de los planes complementarios o adicionales al POS (...)*.

Al igual que tampoco se encuentran incluidos los relacionados con la práctica médica odontológica, de apoyo diagnóstico y terapéutico (Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 28 de febrero de 2013, Exp. 18736), ni lo relacionado con procedimientos estéticos, pues se encuentra expresamente excluido del POS. Sin embargo, para efectos de la sujeción a ICA que acá se analiza, esto solo tendría aplicación en la medida en que el servicio se encontrara expresamente incluido en el plan aprobado por las entidades competentes y que el servicio fuera prestado por EPS o IPS integrantes del Sistema de Seguridad Social en Salud, pues cualquier procedimiento estético realizado por cualquier otra entidad no afiliada al sistema ya no tendría la condición de clínica u hospital dentro de la que se ha concebido la no sujeción en ICA (Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914).

En resumidas cuentas, el principal vacío normativo que subsiste en la legislación de este impuesto en materia de prestación de servicios de salud consiste en que no se establece con precisión qué sucede con los servicios que, no obstante no ser actividades industriales y comerciales, resultan diferentes a los que ofrece el Plan Obligatorio de Salud (POS) o sus planes complementarios. Pues el primer criterio que emplea el Consejo de Estado a la hora de exonerar los recursos del impuesto es en razón de la actividad que realizan y lo enmarca de manera general, siempre que correspondan a un servicio de salud. Sin embargo, deja por fuera otros “servicios de salud” que no se ofrecen en el POS o en sus planes complementarios, como los mencionados anteriormente.

No obstante, en concordancia con la conclusión a la que llega el Consejo de Estado, podemos observar varias cosas. La primera es que solo los planes que se encuentran expresamente incluidos en los que prestan las entidades son los que se encuentran cubiertos por la no sujeción, es decir, que el servicio debe estar incluido en el POS o en los Planes Adicionales, so pena de estar gravado por el impuesto. Por otro lado, como se menciona en la última parte del texto citado, aun si se realizan estas actividades, pero por aquellas entidades no afiliadas al sistema que prestan estos servicios no incluidos en los planes, no se produce la no sujeción tributaria y por lo tanto estarían sometidas al gravamen. En caso de que se realicen actividades distintas a la salud, habrá que analizar si existe una conexión entre las mismas y la prestación del servicio de salud para establecer si el beneficio se aplica a estas.



Así las cosas, se concluye con el análisis de los problemas surgidos alrededor de este aspecto. Pero vale la pena señalar que a partir de la discusión planteada se pueden generar otro tipo de ambigüedades y de interpretaciones, en la medida en que se presenta una innegable evolución social y tecnológica, cada vez con más velocidad y más impacto y como consecuencia a esto, surge la aparición de nuevos problemas posibles en este caso relacionados con el objeto de estudio.

Uno de los temas que merece dejarse planteado está relacionado con otro tipo de entidades que prestan servicios de salud, como lo son los Centros de Acondicionamiento y Preparación Física (CAPF) y los *spas*, pues estos también tratan enfermedades relacionadas con el estrés, el cual ya fue catalogado como una enfermedad de tipo laboral ratificada por la OIT desde 2008<sup>4</sup>, y respecto de los CAPF, también han sido definidos legalmente<sup>5</sup> como entidades que prestan un servicio médico y que cuentan con un personal médico especializado para tales fines.

Sin embargo, estas entidades no se entienden parte del SGSSS y, por lo tanto, son sujetos pasivos de ICA, al igual que las otras entidades que ofrecen servicios de salud no incluidos en el POS (hoy en el Plan único de beneficios). Lo paradójico del asunto es que si nos ubicamos dentro de la interpretación que hace el Consejo de Estado y su criterio de aplicación de la norma de no sujeción tributaria, el cual tiene en cuenta una prestación general de servicios de salud, podría decirse que incluso entidades de esta

naturaleza cabrían en la descripción y, así las cosas, deberían estar beneficiadas por la no sujeción tributaria. Este tema podría ser cuestionado más adelante.

### ***C. Naturaleza de los recursos no sujetos a ICA***

El actual Sistema General de Seguridad Social en Salud cuenta con diferentes fuentes de ingresos con el fin de garantizar la prestación de servicios de salud a nivel nacional y, de ese modo, también evitar el uso indebido de los recursos destinados para el mismo. Considerando esto, el tema se encuentra ligado al aspecto material del ICA estudiado anteriormente, pues acá se tiene en cuenta si la proveniencia de los ingresos se deriva de la prestación de un servicio incluido en el POS o no POS, para así determinar cuáles ingresos se tienen en cuenta a la hora de determinar la base gravable del impuesto.

Continuando con el análisis, el artículo 39 de la Ley 14 de 1983 establece que serán sujetas a ICA aquellas entidades de salud respecto de las actividades industriales y comerciales que ejecuten. Lo anterior generó confusión y fue interpretado por los entes territoriales, excluyendo de la base gravable del ICA solo aquellos ingresos obtenidos de la prestación de servicios del POS.

Lo anterior significaba que los ingresos obtenidos por la prestación de servicios de planes complementarios, venta de medicamentos, farmacia, entre otros que ofrecen estas entidades, estarían sujetos a ICA. En

<sup>4</sup> Resolución 2646 de 2008.

<sup>5</sup> Ley 729 de 2001.

respuesta a lo anterior se pronunció el Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914, en la cual concluyó “que esta prohibición no está sujeta a que los servicios prestados correspondan a los del Plan Obligatorio de Salud - POS, sino que ese beneficio tiene como fin no gravar el ingreso que proviene directamente de la retribución del servicio de salud que prestan clínicas y hospitales”.

La posición anterior fue ratificada por la misma corporación en Sentencia del 6 de diciembre de 2012, Exp.19550, en la cual sostuvo lo siguiente:

La exención consagrada en el artículo 39, numeral 2, literal d) de la Ley 14 de 1983 y el Decreto 352 de 2002, para los hospitales adscritos y vinculados al Sistema Nacional de Salud, comprende a las entidades e instituciones promotoras y prestadoras de servicios de salud, de naturaleza pública y privada, que componen el Sistema General de Seguridad Social en Salud y *que no está sujeta a que los servicios prestados correspondan a los del Plan Obligatorio de Salud - POS, sino que ese beneficio tiene como fin no gravar el ingreso que proviene directamente de la retribución del servicio de salud que prestan clínicas y hospitales.*

De conformidad con el análisis realizado de los anteriores fallos jurisprudenciales, el Consejo de Estado parece tomar como punto de partida el concepto de “prestación de

servicios de salud”, para así determinar si el ingreso se encuentra gravado o, por el contrario, no está sujeto a ICA en razón de este criterio objetivo, el cual parece ser el único que tiene en cuenta a la hora de no someter a tributación los ingresos de las entidades, ya que no se discrimina la proveniencia de los mismos siempre que procedan de la prestación del servicio de salud.

De manera similar, otro de los problemas que se han presentado tiene que ver con el tema de los recursos que reciben las entidades que hacen parte del SGSSS por concepto de UPC. Lo que rige actualmente es que las Entidades Promotoras de Salud del régimen contributivo pueden destinar no más del 10% para gastos de administración de la UPC y las Entidades Promotoras de Salud del régimen subsidiado destinarán no más del 8% en cumplimiento de la Ley 1438 de 2011 en su artículo 23<sup>[6]</sup>. Entonces, estos porcentajes, pese a que hacen parte de la UPC, van destinados por autorización legal a actividades diferentes a la prestación de servicios de salud. Este aspecto específicamente ha generado controversia a la hora de analizar el tema de la no sujeción respecto de los recursos, pues como se ha dicho, estos servicios no se encuentran directamente asociados a la prestación de servicios de salud, sino se consideran gastos propios de cada entidad.

En concordancia con lo anterior, el artículo 111 de la Ley 788 de 2002 dispone que solo los recursos destinados a la prestación

<sup>6</sup> El artículo 23 de la Ley 1438 de 2011 ha sido reiterado recientemente en la Resolución 5925 de 2014, “Por la cual se fija el valor de la Unidad de Pago por Capitación (UPC) del plan obligatorio de salud de los Regímenes Contributivo y Subsidiado para el año 2015”.

de servicios de salud no hacen parte de la base gravable, confirmando lo dicho hasta el momento:

En su condición de recursos de la seguridad social, no forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio los recursos de las entidades integrantes del Sistema General de Seguridad Social en Salud, *en el porcentaje de la Unidad de Pago Por Capitación, UPC, destinado obligatoriamente a la prestación de servicios de salud, conforme a su destinación específica, como lo prevé el artículo 48 de la Constitución Política.*

En sentido similar se pronunció la Corte Constitucional, concluyendo que de los ingresos que reciben las EPS por concepto de UPC, solo el ingreso que se destina para gasto médico asistencial es el que se encuentra amparado por la Constitución Política para efectos de no ser sometido a gravamen y, en consecuencia, el gasto administrativo, aunque es un gasto necesario, es un gasto propio de la entidad y por lo tanto deberá ser parte de la base gravable de ICA (Sentencia C-1040 de 2003).

Sin embargo, más adelante, la Corte cambió su postura pues consideró inapropiado someter a gravamen el porcentaje de la UPC que es destinado a gastos de administración de las entidades, pues no obstante es un gasto propio de las mismas, es necesario para su funcionamiento y para garantizar la eficacia

de la prestación del servicio. Así lo expresó en Sentencia C-1040 de 2003:

No habría manera lógica de admitir el control, es decir, la vigilancia del servicio público, excluyendo en forma inconciliable la posibilidad de que las entidades públicas no asumieran el costo del servicio. Es consustancial con la prestación de un servicio público la necesidad de financiar el costo que aquella representa, porque ello comporta lograr y asegurar su eficiencia. De modo que esos conceptos no se pueden divorciar, a menos que se admita que la eficiencia no es un factor del buen servicio.

De conformidad con lo planteado, al no ser posible deslindar estas dos nociones, se tiene que la totalidad de los recursos que integran la UPC, es decir, tanto los gastos destinados a la prestación de servicios de salud como aquellos gastos de administración, se deberán entender como cobijados por la no sujeción del literal d) del artículo 39 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 39 literal d) de la Ley 14 de 1983<sup>7</sup>.

Por otro lado, cabe señalar que las mencionadas no son la única fuente de ingresos de las entidades de salud. Por el contrario, estas cuentan con distintas clases de ingresos, como por ejemplo los percibidos por la venta de medicamentos y material quirúrgico, los obtenidos por concepto de arrendamientos, por rendimientos financieros, entre otros.

<sup>7</sup> El Consejo de Estado, sección cuarta, ha reiterado los argumentos de la Corte en las siguientes oportunidades: Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914; Sentencia del 16 de agosto de 2012, Exp. 18114; Sentencia del 6 de diciembre de 2012, Exp. 19550; Sentencia del 24 de enero de 2013, Exp. 18467; Sentencia del 28 de diciembre de 2013, Exp. 18736 y Sentencia del 1 de junio de 2014.

Resulta muy importante tenerlos en cuenta en este estudio, pues estos ingresos no son obtenidos directamente por la prestación de servicios de salud, ni tampoco tienen regulada una destinación específica por parte de las entidades, lo que posiblemente conllevaría a que puedan formar parte de la base gravable de ICA.

Así las cosas, cabe recordar que el artículo 11 de la Ley 50 de 1984 dispone que los ingresos de las entidades de salud derivados de actividades industriales y comerciales son sujetos a ICA. De ese modo, el punto a analizar es si los servicios nombrados anteriormente corresponden a actividades industriales y comerciales. Al respecto, se ha pronunciado el Consejo de Estado, y de conformidad con el artículo 20 del Código de Comercio ha concluido:

1. Que los rendimientos financieros son parte del giro ordinario de los negocios de una sociedad y no constituyen una actividad comercial por sí sola sujeta a ICA (Consejo de Estado, sección cuarta, en sentencia de febrero 7 de 2008, Exp. 15785.)

2. Que el arrendamiento de bienes no se considera una actividad comercial en concordancia con el artículo 20 del Código de Comercio y por lo tanto, los ingresos percibidos en razón de esta actividad tampoco se encuentran sujetos a ICA (Consejo de Estado, sección cuarta, en sentencia de 14 de octubre de 2010, Exp. 17926.)

3. Respecto a los ingresos obtenidos por exámenes diagnósticos, venta de medicamentos e insumos hospitalarios ha concluido la misma corporación que estos hacen parte del servicio que prestan las entidades

de salud y por esto no se pueden considerar como actividades aisladas del mismo y a su vez, hace extensiva esta consideración al rubro “otras ventas”, que incluye actividades como punción lumbar, plasmaferosis, lavado gástrico, servicio de ambulancia, criocauterización, pensión y cuidados intermedios entre otras, por tener relación directa con la prestación del servicio de salud. (Consejo de Estado, sección cuarta, en sentencia de febrero 7 de 2008, Exp. 15785.)

En resumidas cuentas, para obtener un mejor entendimiento de la no sujeción respecto de este aspecto, es necesario, en primer lugar, distinguir concretamente la actividad que esté prestando la entidad para así descartar que se trate de actividad industrial o comercial según el artículo 20 del Código de Comercio, porque de lo contrario sí estarán sujetas a ICA conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de la Ley 50 de 1984. En segundo lugar, respecto de aquellas actividades no contempladas, pero que no obstante generan duda, habría que tener en cuenta el criterio aplicado en los pronunciamientos más recientes del Consejo de Estado, según lo cual, pese a que algunas de estas actividades podrían ser consideradas como de naturaleza industrial y comercial, hacen parte de la prestación de servicio de salud y, por lo tanto, tampoco son sujetas al impuesto.

#### **IV. Perspectivas actuales**

##### **A. Reforma al sistema de salud: impacto respecto del supuesto de no sujeción**

Como se estudió en acápites anteriores, la reforma al sistema de salud incorporada por la Ley 100 de 1993 regula los aspectos generales del SGSSS. Esta, a su vez, ha sido

modificada en algunos puntos por leyes posteriores, llegando así al régimen actual que comprende las Leyes 1751 y 1753 de 2015 y el Decreto 780 de 2016.

En ese orden de ideas, la Ley del Plan de Desarrollo 1753 de 2015, en su artículo 65, faculta al Ministerio de Salud y Protección Social para fijar una política de atención integral en Salud dentro del marco de la Ley 1751 de 2015, la cual trae una protección especial del derecho a la salud y un enfoque dirigido a la integralidad del sistema. Lo anterior quiere significar que ante cualquier afectación a la salud, los servicios deben ser prestados inmediatamente y no podrán ser interrumpidos. En este aspecto, un gran avance que incorpora la Ley Estatutaria es que sin importar la proveniencia de la enfermedad (si es común o laboral), se le deben proporcionar todas las prestaciones necesarias a la persona para la recuperación de la salud.

Adicionalmente, la reforma incorpora un Modelo de Atención Integral en Salud (MIAS), el cual “se define entonces como un conjunto de herramientas técnicas que facilitan la reestructuración institucional de las intervenciones en salud colectiva, incrementan la capacidad resolutive de los servicios y permiten el flujo de información, usuarios y servicios de una manera efectiva, acorde con las funciones y competencias de las diferentes entidades”. Este tiene como propósito principal la atención integral en salud con una visión centrada en las personas, lo cual implica una interacción coordinada de los agentes que presten el servicio de salud. De conformidad con su política, este modelo incluye la atención en salud, desde la prevención de riesgos, curación de la enfermedad y

disminución de la capacidad” (Ministerio de la Protección Social, 2016, p.46).

Por otro lado, en este modelo se fija una Red Integral de Prestadores de Servicios (RED), la cual se define como “el conjunto articulado de prestadores de servicios de salud u organizaciones funcionales de servicios de salud, públicos y privados, ubicados en un ámbito territorial definido de acuerdo con las condiciones de operación del MIAS”. Entonces, vemos, con relación a nuestro objeto de estudio, que la definición incluye dentro de la red de prestadores de servicios entidades de carácter público y privado, sin entrar a especificar el tipo o calidad de las entidades habilitadas (Ministerio de la Protección Social, 2016, p. 66).

Se habla de que la RED debe tener dos componentes prestacionales, entre ellos un componente primario de prestación, el cual incluye los servicios de salud habilitados que, a su vez, deben ser proporcionados por prestadores primarios habilitados, los cuales pueden ser de naturaleza privada, pública o mixta. No obstante, en lo relacionado con el tema de los sujetos, la Ley introduce un nuevo sujeto responsable de la gestión de las prestaciones de servicios de salud, denominados Gestores de Servicios de Salud, los cuales ya no serán responsables del recaudo y la administración del recurso financiero.

En lo relativo al tema de los recursos destinados a la financiación del SGSSS, la Ley 1753 de 2015 en su artículo 66 crea una Entidad especial Administradora de los recursos del SGSSS. Esta entidad administrará los recursos del sistema que enuncia la ley y reemplazará al FOSYGA. No se introduce modificación alguna referente a la UPC o a la

naturaleza de los recursos, por lo que tributariamente tampoco cambiaría la perspectiva y el impacto a nivel de ICA.

Seguidamente, uno de los cambios más marcados que tuvo esta reforma está relacionado con el tema del POS, pues este era un aspecto que venía trayendo problemas en los últimos años debido a la falta de actualización del plan, lo que acarreó un sinnúmero de tutelas respecto de servicios que no se encontraban incluidos y dio origen a la creación de un No POS, que enlistaba los servicios que no se encontraban incluidos, perjudicando así a la población más pobre.

Es por lo anterior que, como se sustenta en la exposición de motivos de la Ley 1751 de 2015, se decide reestructurar el Plan de Beneficios de Salud y se crea Mi plan, introduciendo así un mecanismo más flexible, con el objetivo de mejorar la eficiencia del uso de recursos en búsqueda de proporcionar servicio de salud de mejor calidad y más equitativo. El cambio propuesto consiste básicamente en transformar una lista explícita y restrictiva de servicios, como lo era el POS, a una lista menos detallada de servicios agrupados por uso. Particularmente, incorpora en su artículo 15 una lista de servicios excluidos entre los cuales encontramos los siguientes:

- a) Que tengan como finalidad principal un propósito cosmético o suntuario no relacionado con la recuperación o mantenimiento de la capacidad funcional o vital de las personas;
- b) Que no exista evidencia científica sobre su seguridad y eficacia clínica;
- c) Que no exista evidencia científica sobre su efectividad clínica;
- d) Que su uso no haya sido autorizado por la autoridad competente;

- e) Que se encuentren en fase de experimentación;
- f) Que tengan que ser prestados en el exterior.

En este orden de ideas, vemos que siguen siendo excluidos los tratamientos con fines estéticos, como en el régimen anterior. Respecto del segundo, se requiere la intervención y consulta de un profesional para probar su efectividad, siendo un punto que resulta condicionado al dictamen o resultado de la investigación. En cuanto a los otros puntos, la exclusión parece ser más concreta; sin embargo, no se especifica qué clase de procedimientos requieren autorización o qué clase de procedimientos se considera que se encuentran en fase experimental. Esto resulta importante definirlo porque a la hora de analizar un caso en concreto, se generan confusiones e interpretaciones encontradas, como los que han surgido hasta hoy por la imprecisión normativa.

En general, lo que hay que tener en cuenta con el nuevo Sistema de Salud Integral es que al existir un Plan único de beneficios, al igual que una lista de exclusión, la interpretación de la norma que alude a la no sujeción llegaría a ser la misma que la que se estudió con relación al POS y No POS. Pues respecto de los servicios que cubre MI PLAN, no serían sujetos a ICA en lo que obedece a la norma tributaria, como ocurría con el POS. Sin embargo, seguiría siendo motivo de discusión si se aplica o no la no sujeción respecto de los servicios explícitamente excluidos en este nuevo régimen.

Finalmente, el Decreto Único Reglamentario 780 de 2016 compila los decretos reglamentarios vigentes hasta el momento en



materia de salud. Más concretamente, en lo que se refiere a la estructura del Sector Salud y la Protección Social, este se encuentra dividido en un sector centralizado, en cabeza del Ministerio de Salud y la Protección Social y en un sector descentralizado compuesto por entidades adscritas y vinculadas, las cuales enumera a partir de su artículo 1.2.1.1 y concluyendo así la descripción normativa del nuevo Sistema Integral de Salud.

### ***B. Reforma tributaria (Ley 1819 de 2016): impacto respecto del supuesto de no sujeción***

Con relación a la reforma tributaria introducida por la Ley 1819 de 2016, en lo pertinente a nuestro objeto de estudio, se modifican el artículo 36 de la Ley 14 de 1983 y el artículo 199 del Decreto 1333 de 1983, que definen las actividades que se entienden de servicios para efectos de ICA, quedando reformados de la siguiente manera:

Artículo 345. Definición de la actividad de Servicios gravados con el Impuesto de Industria y Comercio. El artículo 36 de la Ley 14 de 1983, compilado en el artículo 199 del Decreto-ley 1333 de 1986, quedará así:

Artículo 199. Se consideran actividades de servicio todas las tareas, labores o trabajos ejecutados por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con quien los contrata, que genere contraprestación en dinero o en especie y que se concreten en la obligación de

hacer sin, importar que en ellos predomine el factor material o intelectual.

Por otro lado, en lo referente al aspecto objetivo de la actividad de servicios, hay que tener en cuenta que como se mencionaba en el artículo 36 de la Ley 14 de 1983, las actividades descritas en la norma resultan no ser taxativas, por lo que podrían entenderse incluidas dentro de esta categoría, actividades análogas o similares, siendo así las autoridades territoriales las competentes para determinar otros servicios gravados con ICA no previstos en la norma, siempre teniendo como límite los principios de legalidad tributaria y autonomía de las entidades territoriales consagrados en la Constitución Política.

Sin embargo, sobre esto se han dado diferentes interpretaciones bajo el argumento de que las actividades de servicios a las que se refiere el artículo 36 no pueden quedar en un campo de indeterminación para después ser determinable por la autoridad territorial, pues como lo argumenta esta postura, la norma no fijó los elementos mínimos que exige la ley para establecer un tributo<sup>8</sup>.

Sobre el mismo tema relacionado con la expresión “análogas” contenida en la norma, el Consejo de Estado concluyó en otra oportunidad, teniendo en cuenta la postura de la Corte Constitucional, que la lista contenida en la norma no es taxativa y, por lo tanto le correspondía a los concejos municipales la calificación de estas actividades de conformidad con lo dispuesto en la ley<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Ver pronunciamiento del Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 4 de agosto de 2012, Exp. 17806.

<sup>9</sup> Ver Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 23 de julio de 2009, Exp. 16684, y Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 18 de marzo de 2010.



Finalmente, en lo que concierne al supuesto de no sujeción estudiado, vemos que la reforma no tiene ningún impacto al respecto pues, como lo vimos, la no sujeción se aplica por un lado por mandato constitucional y por otro lado por lo regulado en el literal d, artículo 39 de la Ley 14 de 1986, lo cual no tuvo ningún cambio ni actualización en la reforma mencionada. Aspecto que, de todos modos, sí hubiera sido muy importante de incluir con el fin de solucionar los problemas jurídicos y de interpretación contemplados. Pues la ambigüedad en la aplicación se debe principalmente a los vacíos que tiene la normatividad que rige actualmente el tema, frente a un gran número de supuestos de hecho no contemplados.

## V. Conclusiones

### *A. Estado del arte normativo del sistema de salud y la no sujeción del ICA*

El derecho a la salud en Colombia ha sufrido una metamorfosis en la última década. No obstante se encuentra consagrado desde la Constitución Política de 1991 en sus artículos 44 y 49 como un derecho inherente a la persona, su naturaleza pertenecía a la de un derecho meramente prestacional, el cual debía ser garantizado por el Estado. Más adelante, pasó a ser reconocido como un derecho fundamental por conexidad y hoy en día es reconocido por la Ley 1751 de 2015 como un Derecho Fundamental tutelado por el ordenamiento jurídico.

Tales han sido la protección que ha tenido este derecho y los recursos destinados a la prestación de este servicio que existe: en primer lugar, una norma de rango constitucional que prohíbe expresamente que los recursos de las instituciones que conforman el sistema sean destinados para fines diferentes a su objeto<sup>10</sup> y, por otro lado, en materia tributaria desde 1983<sup>11</sup>, se encuentra consagrada una norma que contiene una prohibición de someter a gravamen las clínicas y hospitales adscritos y vinculados al sistema.

Dicho lo anterior, a simple vista se pueden evidenciar posibles problemas jurídicos relacionados con la aplicación de una norma tributaria obsoleta a un sistema de salud cambiante. Cabe recordar que, como se estudió siguiendo la literalidad de la ley, la no sujeción a la que se refiere el literal d del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, es de carácter subjetivo pues prohíbe someter a gravamen las entidades mencionadas en dicho precepto normativo. No obstante, como consecuencia de las reformas introducidas al Sistema de Salud, entre otras, se han variado la interpretación y el alcance de la misma.

Por lo anterior, se hizo necesario centrar especial atención en la composición subjetiva que ha tenido el sistema de salud a través de los años, es decir, en qué tipo de entidades se entiende que conforman el sector salud para así tener un poco más de claridad de la norma tributaria de la no sujeción, de conformidad con el actual sistema de salud.

<sup>10</sup> Constitución Política de Colombia, artículo 48.

<sup>11</sup> Artículo 39 de la Ley 14 de 1983.

Como se estudió, el problema surge a la hora de determinar qué entidades se encuentran adscritas o vinculadas al sistema de salud vigente, pues en estos términos lo limita el literal d, artículo 39 de la Ley 14 de 1983 para efectos de no ser sujetas a ICA. Es por esto que se justificó un estudio detallado de la estructura del sistema de salud y sus reformas posteriores, pues, no obstante, como se mencionó, existen entidades que explícitamente se consideran adscritas o vinculadas al sistema de salud, no son consideradas otras tantas que de igual modo prestan servicios de salud pero que posiblemente por tener otro tipo de naturaleza jurídica no fueron incluidas por el legislador de la época, pues en ese entonces no eran contempladas dentro del régimen.

### ***B. De los problemas de interpretación***

Con el paso del tiempo, el sistema de salud ha sido reformado y ampliado con el fin de brindar una mayor cobertura para los habitantes del territorio colombiano. Es por esto que se ha visto la necesidad de reestructurar el sistema y así crear o facultar más entidades para la prestación de servicios de salud. Sin embargo, como lo pudimos observar en el análisis a lo largo de este artículo, la norma tributaria se mantiene intacta frente a un sistema de salud que ha sido dinámico. Esto hace indispensable remitirse a otras fuentes de derecho, en este caso, la jurisprudencia para la resolución de problemas jurídicos. No obstante, aunque esta ha sido de gran ayuda interpretativa, vale la pena señalar que al existir vacíos normativos la interpretación no ha sido unívoca, y ha generado ambigüedad y contradicción de posturas.

### ***i. Respecto del aspecto subjetivo***

Recordando un poco la trayectoria del sistema de salud, la Ley 10 de 1990 trae un listado taxativo de aquellas entidades que se considera que hacen parte del sistema de salud, luego esto se reforma con la Ley 100 de 1993, la cual introduce un artículo en donde incluye nuevamente entidades que se considera que integran el SGSSS, y deja por fuera entidades reconocidas en el régimen anterior, como las asociaciones sin ánimo de lucro, las fundaciones y las asociaciones. En vista de la falta de claridad en las leyes anteriormente mencionadas, el Consejo de Estado se ha pronunciado al respecto, concluyendo en la citada Sentencia de 3 de marzo de 2001 que “La prestación de servicios de salud por parte de entidades privadas, tales como las asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro, hacen parte del sistema nacional de salud”.

En este sentido, las entidades que prestan servicios de salud pueden tener distinta naturaleza jurídica y, de igual modo, se encuentran exoneradas del ICA por esta misma razón, pues así lo ha reconocido y ratificado posteriormente el Consejo de Estado en sus fallos. Sin embargo, el Consejo de Estado ha decidido darle otro alcance interpretativo a la disposición y lo ha venido haciendo, teniendo en cuenta la intención del legislador en el momento de la creación normativa, argumentando que la intención del legislador a la hora de crear la prohibición era la de no someter a tributación a ninguna de las entidades que hacen parte del sistema en razón de su actividad, más precisamente a la prestación de servicios de salud.

## *ii. Respecto del aspecto material y los servicios de salud*

En consonancia con lo anterior, el Consejo de Estado no solo ha tenido en cuenta la naturaleza de las entidades que integran el sistema de salud para decidir si las exonera o no de ICA. Uno de los aspectos que ha tenido en cuenta en sus interpretaciones ha sido el aspecto material, es decir, la actividad dirigida únicamente a la prestación de servicios de salud.

Como se estudió, el SGSSS de la Ley 100 de 1993 trae un catálogo de servicios incluidos en el POS, otros catalogados como No POS y, por otro lado, unos planes complementarios. Esto ha generado confusión a la hora de aplicar la no sujeción, pues se ha llegado a considerar que esta solo cobija los servicios prestados dentro del POS y que, por lo tanto, estarían sometidas a ICA las entidades sobre el resto de servicios. Sin embargo, el Consejo de Estado, en Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914, concluye que la no sujeción no está condicionada a que los servicios prestados correspondan a los contenidos en el POS, pues el beneficio se dirige a no gravar el ingreso que proviene directamente como retribución del servicio de salud que prestan los hospitales y clínicas.

Respecto de otro tipo de actividades no incluidas en el POS, ni en los planes complementarios tales como los procedimientos estéticos y otras enlistadas en el No POS, el Consejo de Estado ha concluido básicamente que no gozan de la no sujeción con-

sagrada en la norma tributaria, a no ser que sean prestadas por entidades que integren el SGSSS. Vemos, entonces, como estos pronunciamientos<sup>12</sup> no obedecen a un criterio en especial, algunas veces se apoyan en un criterio material y otras veces se limitan a que la actividad sea prestada por una entidad que se considere que integre el SGSSS, es decir, un criterio subjetivo.

Para concluir este punto, otro de los temas tocados en la investigación fue el relacionado con otras entidades que han surgido en la actualidad con el objetivo de soluciones a los problemas de salud que han surgido en esta nueva generación con el uso de las tecnologías y el avance de las mismas. Así, se deja planteada la situación de los Centros de Acondicionamiento y Preparación Física (CAPF) y a los SPA, el cual es un tema relativamente reciente y que, por lo tanto, tampoco ha sido objeto de estudio en la jurisprudencia o en la doctrina, pero que requiere atención en razón a la importancia de la prestación del servicio que ofrecen dichas entidades.

## *iii. Respecto la naturaleza de los recursos*

Este ha sido un tema controversial que abarca varios aspectos. En primer lugar, se parte de la norma del artículo 39 de la Ley 14 de 1983, que establece que serán sometidas a ICA aquellas entidades de salud respecto de las actividades industriales y comerciales que ejecuten, lo cual fue interpretado por los entes territoriales, excluyendo de la base gravable del ICA solo aquellos ingresos obtenidos de los servicios del POS.

<sup>12</sup> Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 28 de febrero de 2013, Exp.18736.

Esto generó inconvenientes, pues dejaba por fuera los ingresos obtenidos por la prestación de servicios de planes complementarios, venta de medicamentos, farmacia, entre otros que ofrecen estas entidades. Así las cosas, se pronunció el Consejo de Estado, sección cuarta, en Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914, en la cual concluyó que “esta prohibición no está sujeta a que los servicios prestados correspondan a los del Plan Obligatorio de Salud – POS, sino que ese beneficio tiene como fin no gravar el ingreso que proviene directamente de la retribución del servicio de salud que prestan clínicas y hospitales<sup>13</sup>.”

Como se estudió, otra de las fuentes de ingresos que tienen dichas entidades son las que perciben por concepto de UPC; por eso, se encuentran autorizadas a destinar un porcentaje específico, dependiendo del régimen, a gastos de administración. Y es respecto de estos últimos ingresos sobre los cuales surge la disparidad de posiciones y pronunciamientos en las altas cortes. En un principio, la Corte Constitucional concluyó en Sentencia C-822 de 2002 que los ingresos que no eran destinados a gasto médico asistencial debían ser gravados en cualquiera de los dos regímenes. Pero, en un pronunciamiento posterior, dio un giro a su postura y consideró inapropiado gravar ese porcentaje de la UPC destinado a gastos de administración, pues se entiende como un gasto necesario para que dichas entidades puedan prestar el servicio (Sentencia C-1040 de 2003).

Recapitulando, existe una disposición legal que autoriza gravar con ICA los ingresos

obtenidos por la realización de actividades industriales o comerciales en las entidades de salud. No obstante existen diferentes fuentes de ingresos percibidos por la prestación de servicios de salud, hay algunos respecto de los cuales no está muy clara su naturaleza, como lo son venta de medicamentos, arrendamiento de inmuebles, giros financieros de las entidades, entre otros, y sobre los cuales el Consejo de Estado ha decidido pronunciarse para aclararlo, pues pese a que no son directamente servicio de salud, ha considerado que esta no resulta ser una actividad aislada del servicio de salud y por tal no deben someterse al ICA.

#### *iv. Consideraciones finales*

Finalmente, como vimos respecto del nuevo sistema de salud, la reforma trae cambios estructurales y de financiamiento en el sistema en aras de ofrecer un sistema de salud basado en la integralidad y teniendo de presente el reconocimiento del Derecho a la Salud como Derecho Fundamental.

Sin embargo, este análisis va mucho más allá de literalidad normativa del sector salud, pues, como vimos, las interpretaciones que ha realizado el Consejo de Estado se mueven alrededor de entidades contempladas y no contempladas en la norma que alude a la no sujeción y, por otro lado, en lo relacionado con los servicios, hemos estudiado que los planes contemplados en la normatividad de salud, llámese POS, POS-S, planes complementarios, no han servido como único criterio para determinar si el servicio se encuentra gravado o no con ICA, por lo que

<sup>13</sup> Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp.17914.

las modificaciones introducidas por MI PLAN tendrían claramente repercusiones a nivel de la salud en Colombia, pero no cambiarían la naturaleza del asunto objeto de estudio en el presente trabajo.

Por otro lado, de acuerdo con los pronunciamientos del Consejo de Estado, queda claro que la interpretación que se le da a la norma va más allá de ser subjetiva. Sin embargo, resulta muy necesario definir y precisar el alcance de estas interpretaciones pues, como vimos, el sector salud tiene una estructura compleja y se rige por un amplio conglomerado normativo, de manera que cualquier laguna desencadenaría en ambigüedades, imprecisiones e inseguridad jurídica, como lo vimos respecto de las diferentes clases de sujetos y actividades y recursos con los que se financian dichas entidades.

## Bibliografía

Congreso de la República. Ley 14 de 1983.

Congreso de la República. Ley 1438 de 2011.

Congreso de la República. Ley 729 de 2001

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 1 de junio de 2014.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 18 de marzo de 2010.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 24 de enero de 2013, Exp.18467.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17914.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 16 de agosto de 2012, Exp.18114.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp.17914.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 28 de diciembre de 2013, Exp.18736.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 28 de febrero de 2013, Exp.18736.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 4 de agosto de 2012, Exp. 17806.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 23 de julio de 2009, Exp. 16684.

Consejo de Estado, sección cuarta, Sentencia del 6 de diciembre de 2012, Exp.19550.

Constitución Política de Colombia.

Ministerio de Salud y de Protección Social (2013). Exposición de motivos del proyecto de Ley “Por el cual se redefine el Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones”. Recuperado de <https://www.minsalud.gov.co/Documents/Ley%20Reforma%20a%20la%20Salud/Exposicion-Motivos-%20Proyecto-leyredefinicion-sistema-General-SeguridadSocial-Salud%20pdf.pdf>.

Piza, Julio Roberto (2016). *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales*. Bogotá: Universidad Externado, Bogotá.